SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 17. januarja 2008*

V zadevi C-105/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgija) z odločbo z dne 17. januarja 2007, ki je prispela na Sodišče 22. februarja 2007, v postopku

Lammers & Van Cleeff NV

proti

državi Belgiji,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, G. Arestis (poročevalec), sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodnika,

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Lammers & Van Cleeff NV D. Merckx, odvetnik,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in A. Weimar, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 12 ES, 43 ES, 46 ES, 48 ES, 56 ES in 58 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Lammers & Van Cleeff NV s sedežem v Belgiji (v nadaljevanju: belgijska hčerinska družba) in državo Belgijo glede odmere davka od dohodka pravnih oseb za davčni leti 1996 in 1997.

Pravni okvir

3 Člen 18, prvi odstavek, točka 3, zakonika o dohodnini iz leta 1992, ki je bil potrjen s kraljevo uredbo z dne 10. aprila 1992 (*Moniteur belge* z dne 30. julija 1992, str. 17120), je v različici, ki je veljala v času spora v glavni stvari, določal:

„Dividende obsegajo:

[…]

3. obresti na predujme, če so prekoračene te meje in v višini vsake prekoračitve:

— bodisi meja, določena v členu 55,

— bodisi če skupna višina obrestovanih predujmov na začetku davčnega obdobja presega prosti kapital, povečan za obdavčene rezerve.“

4 Člen 18, drugi odstavek, zakonika o dohodnini iz leta 1992 je določal:

„Predujem je vsaka evidentirana ali neevidentirana terjatev, ki jo ima upravitelj kapitalske družbe do te družbe ali družbenik osebne družbe do te družbe, ter vsaka terjatev, ki jo ima njegov zakonec ali njuni otroci do teh družb, če je upravitelj družbe, družbenik ali zakonec upravičen do njihovih dohodkov na podlagi zakona, razen v primeru:

1. obveznic, ki se izdajo na podlagi javnega poziva k nakupu in vplačilu vrednostnih papirjev;

2. terjatev do zadrug, ki jih priznava nacionalni svet za sodelovanje;

3. terjatev, ki jih imajo upravitelji družbe ali družbeniki, ki so družbe iz člena 179.“

5 Člen 179 zakonika o dohodnini iz leta 1992 je določal:

„Davčni zavezanci so družbe, družbe rezidentke ter od 1. januarja 1995 hranilnice lokalnih skupnosti iz člena 124 novega zakona o lokalnih skupnostih.“

6 Člen 55 zakonika o dohodnini iz leta 1992 med drugim določa, da se obresti na obveznosti, predujme, terjatve, pologe in na druga posojila upoštevajo kot poslovni stroški zgolj, če ne presegajo višine, ki ustreza tržni obrestni meri, ob upoštevanju posebnih elementov ocene tveganja, povezanega s transakcijo, zlasti pa finančnega položaja dolžnika in časa posojila.

Spor v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Belgijska hčerinska družba je bila ustanovljena 25. julija 1991. Na ta datum in v skladu z veljavnimi zakonodajnimi določbami so bili imenovani trije člani uprave družbe, in sicer dva delničarja belgijske podružnice ter matična družba Lammers & Van Cleeff BV, ustanovljena na Nizozemskem.

8 Na podlagi terjatve matične družbe Lammers & Van Cleeff BV do belgijske hčerinske družbe ji je slednja izplačala obresti. V skladu s členom 18, prvi odstavek, točka 3, druga alinea, zakonika o dohodnini iz leta 1992 je belgijska davčna uprava te obresti delno štela za dividende in jih kot take obdavčila.

9 Belgijska hčerinska družba je nato zoper zadevne obdavčitve vložila pritožbo pri direktorju za neposredne davke v Antwerpnu II. Ta je z odločbo z dne 17. junija 2002 sporne obdavčitve ohranil. Belgijska hčerinska družba je 16. septembra 2002 vložila pravno sredstvo pri Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, s katerim je zahtevala razveljavitev te odločbe.

10 V svoji predložitveni odločbi to sodišče poudarja, da iz člena 18, drugi odstavek, točka 3, zakonik o dohodnini iz leta 1992 izhaja, da obresti niso opredeljene kot dividende in zato niso obdavčljive, če se izplačajo članu uprave družbe, ki je belgijska družba, medtem ko so te obresti opredeljene kot dividende in so zato obdavčljive, če se izplačajo članu uprave družbe, ki je tuja družba.

11 V teh okoliščinah je Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali členi 12 [ES], 43 [ES], 46 [ES], 48 [ES], 56 [ES] in 58 ES nasprotujejo nacionalni belgijski zakonodajni ureditvi iz določb člena 18 [prvi odstavek], točka 3, in [drugi odstavek], točka 3, [zakonika o dohodnini iz leta 1992], kot so se uporabljale v času dejanskega stanja in na podlagi katerih obresti niso bile opredeljene kot dividende in zato niso bile obdavčljive, če so bile izplačane članu uprave družbe, ki je bil belgijska družba, medtem ko so bile te obresti v istih okoliščinah opredeljene kot dividende in so bile zato obdavčljive, če so bile nakazane članu uprave družbe, ki je bil tuja družba?“

Vprašanje za predhodno odločanje

12 Za začetek je treba opozoriti, da čeprav spada neposredno obdavčenje v pristojnost držav članic, morajo te glede na ustaljeno sodno prakso to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti in se vzdržati vsakršne diskriminacije, ki temelji na državljanstvu (glej zlasti sodbe z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah

Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 37; z dne 12. decembra 2002 v zadevi Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Recueil, str. I-1779, točka 26, in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 25).

13 Predložitveno sodišče se v svojem vprašanju za predhodno odločanje sklicuje na člene 12 ES, 43 ES, 46 ES, 48 ES, 56 ES in 58 ES.

14 V zvezi s tem je treba poudariti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se člen 12 ES, ki določa splošno načelo prepovedi vsakršne diskriminacije glede na državljanstvo, samostojno uporablja le v primerih, ki jih ureja pravo Skupnosti, za katere pa Pogodba ES ne določa posebnih pravil prepovedi diskriminacije. Pogodba v členih 43 ES in 56 ES med drugim določa taka posebna pravila na področju svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Metallgesellschaft in drugi, točki 38 in 39, ter sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Hollmann, C-443/06, ZOdl., str. I-8491, točki 28 in 29).

15 V delu, v katerem predložitveno sodišče Sodišče sprašuje o razlagi tako člena 43 ES, ki se nanaša na svobodo ustanavljanja, kot člena 56 ES, ki se nanaša na prosti pretok kapitala, je treba ugotoviti, ali je lahko v obsegu te svobode taka zakonodaja države članice, kot je zakonodaja v postopku v glavni stvari, ki določa, da se obresti obdavčijo kot dividende družbe rezidentke zgolj, če se izplačajo upravitelju družbe ali družbeniku, ki ima značilnosti družbe nerezidentke.

16 Iz spisa v obravnavanem primeru izhaja, da so bile obresti, ki jih je nakazala belgijska hčerinska družba, opredeljene kot dividende, ker se nanašajo na posojilo matične družbe nerezidentke, ki je upraviteljica te hčerinske družbe.

17 Zato je obravnavano ureditev treba najprej preizkusiti z zornega kota določb Pogodbe glede svobode ustanavljanja.

18 Svoboda ustanavljanja, ki jo člen 43 ES priznava državljanom Skupnosti in ki zajema pravico, da začnejo in opravljajo dejavnost kot samozaposlene osebe, pravico do ustanovitve in upravljanja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede, zajema v skladu s členom 48 ES za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registriran sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti sodbi z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35, in z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 41, ter zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 36).

19 Glede družb je treba navesti, da njihov sedež v smislu člena 48 ES, tako kot državljanstvo pri fizičnih osebah, omogoča, da se določi njihova povezanost s pravnim redom države. Če bi se priznalo, da lahko država članica, v kateri je hčerinska družba ustanovljena, svobodno uporablja različno obravnavanje za to hčerinsko družbo zgolj zato, ker je sedež njene matične družbe v drugi državi članici, bi člen 43 ES s tem izgubil pomen (glej v tem smislu sodbo z dne 13. julija 1993 v zadevi Commerzbank, C-330/91, Recueil, str. I-4017, točka 13, ter zgoraj navedeni sodbi Metallgesellschaft in drugi, točka 42, ter Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 37). Cilj svobode ustanavljanja je tako, da se v državi članici sprejema zagotovi nacionalno obravnavanje s prepovedjo kakršnekoli diskriminacije na podlagi kraja sedeža družb (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Saint-Gobain ZN, točka 35, in Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 37).

20 V obravnavanem primeru je treba poudariti, da nacionalna zakonodaja, obravnavana v postopku v glavni stvari, glede obresti, ki jih družba rezidentka na podlagi terjatve

izplača upravitelju družbe, ki je družba, povzroča različno obravnavanje slednje glede na to, ali ima sedež v Belgiji ali ne.

21 Iz navedene zakonodaje namreč izhaja, da obresti, ki jih družba izplača upravitelju, ki je družba rezidentka, niso opredeljene kot dividende in zato niso obdavčljive, tudi če presegajo eno od meja iz člena 18, prvi odstavek, točka 3, zakonika o dohodnini iz leta 1992. V nasprotju s tem pa so kot dividende opredeljene obresti, ki jih družba izplača upravitelju, ki je družba nerezidentka, in ki presežejo te meje, ter so zato obdavčljive. Družbe, ki jih upravlja družba nerezidentka, so tako obravnavane manj ugodno kot družbe, ki jih upravlja družba rezidentka.

22 Taka zakonodaja tudi za skupine družb, pri katerih matična družba opravlja naloge upravljanja ene svojih hčerinskih družb, povzroča različno obravnavanje hčerinskih družb rezidentk glede na to, ali ima njihova matična družba sedež v Belgiji ali ne, kar povzroča, da so hčerinske družbe matične družbe nerezidentke manj ugodno obravnavane kot hčerinske družbe matične družbe rezidentke.

23 Poudariti je torej treba, da različno obravnavanje družb rezidentk glede na kraj, v katerem ima njihova matična družba, ki jim je dala posojilo, sedež, pomeni omejevanje svobode ustanavljanja, ker povzroči, da postane izvajanje te svobode ustanavljanja za družbe s sedežem v drugih državah članicah manj privlačno in bi zato te družbe lahko opustile upravljanje družbe v državi članici, ki je sprejela ta ukrep, ter tudi opustile pridobitev, ustanovitev ali ohranitev hčerinske družbe v tej državi članici (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Lankhorst-Hohorst, točka 32, in Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 61, ter sodbo z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 39).

24 Iz tega sledi, da različno obravnavanje družb rezidentk glede na kraj ustanovitve družbe upraviteljice v okviru nacionalne zakonodaje, kot je nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev svobode ustanavljanja, ki je načeloma prepovedano s členoma 43 ES in 48 ES.

25 Taka omejitev je dopustna samo, če sledi legitimnemu cilju, ki je v skladu s Pogodbo, in jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za njegovo dosego (glej zlasti sodbo z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 35, ter zgoraj navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 47).

26 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso nacionalni ukrep, ki omejuje svobodo ustanavljanja, lahko upravičen, če je posebej namenjen povsem umetnim konstruktom, katerih cilj je izogibanje zakonodaji zadevne države članice (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 72 in navedena sodna praksa).

27 Sama okoliščina, da družba rezidentka prejme posojilo od povezane družbe s sedežem v drugi državi članici, ne ustvarja splošne domneve zlorabe in ne upravičuje ukrepa, ki škoduje izvajanju temeljne svobode, ki jo zagotavlja Pogodba (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 73 in navedena sodna praksa).

28 Da bi se omejevanje svobode ustanavljanja lahko upravičilo zaradi boja proti zlorabam, mora biti poseben namen takega omejevanja oviranje ravnanj, ki ustvarjajo

povsem umetne konstrukte brez gospodarske resničnosti, da se obide davek na dobiček, ustvarjen z opravljanjem dejavnosti na nacionalnem ozemlju, ki ga je ponavadi treba plačati (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 74 in navedena sodna praksa).

29 Sodišče je v točki 80 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation razsodilo, da zakonodajo države članice lahko upravičuje boj proti zlorabam, kadar zakonodaja določa, da se obresti, ki jih hčerinska družba rezidentka plača matični družbi nerezidentki, opredelijo kot razdeljeni dobiček, samo če presegajo, in v tistem delu, v katerem presegajo to, za kar bi se ti družbi dogovorili v okoliščinah svobodne konkurence, to je pod poslovnimi pogoji, o katerih bi taki družbi lahko soglašali, tudi če ne bi bili iz iste skupine družb.

30 Okoliščina, da je družbi rezidentki dala posojilo družba nerezidentka pod pogoji, ki ne ustrezajo tistemu, za kar bi se zadevni družbi dogovorili v okoliščinah svobodne konkurence, za državo članico, v kateri je družba posojilojemalka rezidentka, namreč pomeni dokaz, ki je objektiven in ga lahko preverijo tretje osebe, o tem, ali je zadevna transakcija v celoti ali delno povsem umeten konstrukt, katerega bistveni cilj je obid davčne zakonodaje te države članice. Glede tega je pomembno, ali posojilo, če med zadevnima družbama ne bi bilo posebnega razmerja, ne bi bilo dano ali bi bilo dano v drugačnem znesku ali po drugačni obrestni meri (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 81).

31 V obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da so bile obresti, ki jih je belgijska hčerinska družba izplačala kot plačilo za posojilo, ki ji ga je dala družba nerezidentka, ki je članica njene uprave, opredeljene kot dividende, ker je

bila meja iz člena 18, prvi odstavek, točka 3, druga alinea, zakona o dohodnini iz leta 1992 prekoračena, saj je na začetku davčnega obdobja skupni znesek obrestovanih predujmov presegal prosti kapital, povečan za obdavčene rezerve.

32 Ugotoviti je treba, da čeprav je cilj take omejitve boj proti zlorabam, ta v vsakem primeru presega tisto, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja.

33 Kot je poudarila Komisija Evropskih skupnosti v pripombah, meja iz člena 18, prvi odstavek, točka 3, druga alinea, zakonika o dohodnini iz leta 1992 namreč prav tako vpliva na situacije, v katerih zadevne transakcije ni mogoče šteti za povsem umeten konstrukt. Čeprav so obresti, izplačane družbam nerezidentkam, opredeljene kot dividende, če presežejo tako mejo, ne more biti izključeno, da se ta opredelitev uporablja tudi za obresti, nakazane kot plačilo posojila, danega v okoliščinah svobodne konkurence.

34 Zato je na vprašanje za predhodno odločanje treba odgovoriti, da je treba člena 43 ES in 48 ES razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari, na podlagi katere so obresti, ki jih družba, ki je rezidentka države članice, izplača upravitelju družbe, ki je družba, ustanovljena v drugi državi članici, opredeljene kot dividende in so zato obdavčljive, če na začetku davčnega obdobja skupni znesek obrestovanih predujmov presega prosti kapital, povečan za obdavčene rezerve, medtem ko v istih okoliščinah obresti, izplačane upravitelju družbe, ki je družba, ustanovljena v isti državi članici, niso opredeljene kot dividende in zato niso obdavčljive.

35 Ker določbe Pogodbe glede svobode ustanavljanja nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari, ni treba obravnavati, ali ji nasprotujejo tudi določbe Pogodbe glede prostega pretoka kapitala.

Stroški

36 Ker je postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člena 43 ES in 48 ES nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari, na podlagi katere so obresti, ki jih družba, ki je rezidentka države članice, izplača upravitelju družbe, ki je družba, ustanovljena v drugi državi članici, opredeljene kot dividende in so zato obdavčljive, če na začetku davčnega obdobja skupni znesek obrestovanih predujmov presega prosti kapital, povečan za obdavčene rezerve, medtem ko v istih okoliščinah obresti, izplačane upravitelju družbe, ki je družba, ustanovljena v isti državi članici, niso opredeljene kot dividende in zato niso obdavčljive.

Podpisi